

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-40-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 18/10/2013

TVA - Droits à déduction - Conditions formelles d'exercice du droit à déduction - Mentions sur les factures d'achat

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction

Chapitre 1 : Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

Section 1 : Mentions sur les factures d'achat

Sommaire :

I. Principes généraux

A. Apparition distincte de la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu

B. Facturation régulière de la TVA

II. Cas particuliers

A. Achats auprès d'organismes de l'État ou d'établissements d'enseignement non assujettis

B. Contribution audiovisuelle acquittée par les professionnels

1. Généralité des redevables de la TVA

2. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés

C. Transports - Bureaux régionaux de fret

D. Charges de copropriété d'un immeuble

E. Avocats et avoués

F. Droits d'auteur soumis à la retenue de TVA

1. Cas général

2. Cas particulier des sociétés de perception et de répartition de droits agissant comme intermédiaire et taxables sur leur seule rémunération

G. Intermédiaires agissant pour le compte d'autrui

1. Intermédiaires agissant en leur nom propre

2. Intermédiaires agissant au nom d'autrui

3. Règles applicables aux commissionnaires agricoles

4. Cas particulier du commissaire-priseur intervenant dans une vente aux enchères publiques

a. Facture établie pour l'acquéreur des biens

b. Facture établie par le commettant du commissaire-priseur

I. Principes généraux

A. Apparition distincte de la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu

1

La facture ou le document doit, pour l'exercice du droit à déduction et conformément aux dispositions de l'[article 286 du code général des impôts \(CGI\)](#), être un original.

10

Les factures délivrées par les fournisseurs de biens ou les prestataires de services constituent l'instrument le plus couramment utilisé pour la transmission du droit à déduction. C'est pourquoi l'[article 289-I du CGI](#) prévoit que tout assujetti doit délivrer une facture pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe.

20

La facture ou le document en tenant lieu doit, en application des [articles 289-II du CGI](#) et [242 nonies de l'annexe II au CGI](#), mentionner distinctement l'identification des parties et des biens livrés ou des services rendus, la date de l'opération, le total hors taxe par taux d'imposition et la TVA correspondante (cf. [BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10](#)).

30

Le droit à déduction de la TVA ne peut être exercé que si la taxe est mentionnée sur une facture ([CGI, art. 271-II-2](#)).

Exemple : un fabricant, qui réalise une vente de mobilier de bureau au profit d'un autre assujetti, devra délivrer une facture comportant notamment mention distincte du total hors taxe et de la TVA correspondante.

Si ce mobilier est affecté à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, l'acquéreur pourra déduire la TVA, dans les conditions de droit commun, dès qu'il sera en possession de la facture délivrée par le fournisseur (sous réserve toutefois que l'exigibilité de la taxe correspondante soit intervenue).

De même la transmission d'un bien à titre gratuit étant assimilée à une livraison normale ([CGI, art. 257-II-1-1°](#)), l'assujetti qui transmet les biens peut établir un document tenant lieu de facture faisant apparaître la taxe qu'il a dû payer au titre de la livraison à soi-même. L'assujetti bénéficiaire de la transmission gratuite pourra déduire cette taxe, si les conditions de fond de l'exercice du droit à déduction sont remplies.

40

Les factures susceptibles de justifier la déduction sont exclusivement celles qui ont été régulièrement délivrées à l'entreprise par ses fournisseurs de biens ou de services, soit directement, soit par l'intermédiaire d'un mandataire agissant au nom des fournisseurs.

Toutefois, des mesures de tempérament sont prévues à l'égard :

- des commerçants qui n'ont pas la possibilité de rédiger, lors de chaque vente, des factures ;
- des cessions de produits ou de services de faible montant ;
- des acheteurs qui, dans certaines professions et sous certaines conditions, sont habilités à établir les factures aux lieu et place de leurs fournisseurs ;
- le [a du 1 du I de l'article 289 du CGI](#) dispense les assujettis de facturer leurs opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles et exonérées de TVA en application des dispositions des [articles 261 du CGI à 261 E du CGI](#). Cette disposition s'applique également aux factures d'acompte afférentes à de telles opérations. A l'inverse, ne sont pas visées par cette nouvelle disposition :
 - les opérations qui en application des règles de territorialité sont réputées être réalisées hors de France : en effet, les obligations de facturation de telles opérations ne sont pas régies par le droit français ;
 - les opérations effectuées sur le territoire français et exonérées de TVA sur un autre fondement, en particulier les [articles 262 du CGI à 263 du CGI](#).

La dispense de facturation ne concerne pas non plus les opérations qui auraient pu être exonérées de taxe mais pour la taxation desquelles l'assujetti a opté.

Par ailleurs, les clients de certains assujettis (agriculteurs) peuvent être autorisés à établir les factures aux lieu et place de ces derniers, dans les conditions prévues au [BOI-TVA-SECT-80-30-50-10-III](#). Cette faculté est subordonnée à la détention par les clients d'une attestation de leurs fournisseurs certifiant qu'ils sont légalement imposables à la TVA au titre des opérations en cause. Cette attestation est accompagnée, le cas échéant, d'une copie de la déclaration d'option pour le paiement de la TVA que les assujettis ont souscrite auprès du service des impôts (désignation et adresse).

Il est admis que cette formalité soit remplacée par la mention sur l'attestation du numéro d'identification à cette taxe qui leur est attribuée, par le service des impôts.

Dans une telle hypothèse, l'attestation exigée de l'agriculteur pourra être ainsi rédigée : « Je soussigné ... atteste sur l'honneur être légalement imposable à la TVA au titre des opérations de... et donne mandat à ... d'établir en mon nom des factures correspondantes. Mon numéro d'identification à la TVA est... ».

50

Bien entendu, toute entreprise qui, dans le but d'opérer une déduction mentionne elle-même la TVA sur les factures de ses fournisseurs ou en modifie les indications s'expose à un rappel sans préjudice des pénalités fiscales et éventuellement des poursuites correctionnelles.

B. Facturation régulière de la TVA

60

L'existence de la facture mentionnant la TVA ne crée pas en soi le droit à déduction. Ce droit n'existe que dans la mesure où la taxe figurant sur la facture était légalement due par l'émetteur de ce document. Ce principe a d'ailleurs été confirmé par la [Cour de Justice des Communautés européennes dans un arrêt du 13/12/1989 \(Aff. C. 342/87\)](#).

La taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée, soit en application de l'[article 283-3 du CGI](#) (taxe facturée à tort au titre d'une opération non imposable ou à un taux supérieur au taux légal), soit en application de l'article 283-4 du CGI (taxe facturée au titre d'une opération fictive), mais elle n'est pas pour autant déductible par le destinataire, en application soit de l'[article 271-II-1-a du CGI](#) qui interdit la déduction de la taxe que le fournisseur n'était pas légalement autorisé à faire figurer sur la facture (cas visé à l'article 283-3 du CGI), soit de l'[article 272-2 du CGI](#) (exclusion du droit à déduction de la taxe due en application des dispositions de l'article 283-4 du CGI).

Toutefois, lorsque la taxe a été facturée par erreur au titre d'une opération exonérée ou à un taux supérieur à celui dont était passible l'opération, et si la bonne foi des parties n'est pas mise en cause, l'émetteur de la facture peut délivrer à son client une facture rectificative dans les conditions prévues à l'[article 272-1 du CGI](#).

Si le client de bonne foi est un assujetti étranger non établi en France qui a obtenu le remboursement de la taxe en application des dispositions soit des [articles 242-0 M de l'annexe II au CGI à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI](#), soit des [articles 242-0 Z quater de l'annexe II au CGI à 242-0 Z decies de l'annexe II du CGI](#), l'envoi d'une facture rectificative n'est pas autorisé mais le remboursement accordé n'est pas remis en cause. Les notes d'avoir éventuellement adressées à cet assujetti doivent par conséquent préciser que les rabais, ristournes ou remises sont nets de taxe.

Cela étant, lorsque l'assujetti communautaire ou l'assujetti hors union n'a pas demandé le remboursement de la TVA facturée à tort, son fournisseur ou son prestataire est néanmoins autorisé à lui adresser une facture rectificative sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- l'assujetti doit informer, par voie postale, le service de remboursement de la TVA de sa volonté de renoncer au remboursement de la taxe mentionnée sur cette facture selon les modalités prévues soit aux articles 242-0 M de l'annexe II au CGI à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI s'agissant d'un assujetti communautaire, soit aux articles 242-0 Z quater de l'annexe II au CGI à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI s'agissant d'un assujetti hors union. A cet effet, il communique au service la facture litigieuse en sorte que celui-ci puisse l'identifier formellement comme ne pouvant plus être présentée à l'appui d'une demande de remboursement ;

- en retour, le service de remboursement de la TVA doit adresser à l'assujetti un justificatif prenant acte de sa renonciation à demander le remboursement selon les modalités prévues soit aux articles 242-0 M de l'annexe II au CGI à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI, soit aux articles 242-0 Z quater de l'annexe II au CGI à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI, de la TVA mentionnée à tort sur la facture en cause ;

- sur la foi de ce document, le fournisseur ou le prestataire peut adresser une facture rectificative à l'assujetti étranger non établi en France qui a fait part de sa renonciation au service de remboursement.

La taxe devient déductible chez le client à la réception de ce document. L'émetteur de la facture peut corrélativement récupérer la TVA acquittée au-delà du taux légal.

Enfin, il doit être fait une application stricte des dispositions des [articles 283-4 du CGI](#) et [272-2 du CGI](#) (taxe facturée au titre d'opérations fictives) dont l'objet est de prévenir et de réprimer des manœuvres frauduleuses portant sur la facturation de la TVA. Ces dispositions s'appliquent donc en tout état de cause.

II. Cas particuliers

A. Achats auprès d'organismes de l'État ou d'établissements d'enseignement non assujettis

70

Depuis le 1er janvier 1979, les ventes de produits fabriqués par les organismes de l'État non pourvus de l'autonomie financière sont généralement imposables dans les conditions de droit commun. Les organismes délivrent donc à leurs clients des factures établies selon les règles applicables à l'ensemble des redevables. Dans ces conditions, la procédure de délivrance d'attestations mentionnant la taxe afférente au coût de fabrication qui permettait de conférer aux clients le droit de déduire cette taxe est devenue sans objet.

Toutefois, cette procédure est maintenue en vigueur en ce qui concerne les organismes qui sont demeurés exonérés après le 1er janvier 1979. Tel est le cas notamment de ceux d'entre eux pour lesquels le début de leur imposition effective a été reporté à une date ultérieure.

Il est rappelé que l'application de la procédure est limitée aux ventes de produits fabriqués.

80

L'attestation que les organismes en cause sont autorisés à délivrer à leurs clients redevables de la TVA mentionne le montant de la TVA qui a grevé les éléments du prix de ces produits, c'est-à-dire non seulement les matières premières et produits assimilés, mais aussi les services et les divers biens non exclus du droit à déduction, à l'exception toutefois des bâtiments de toute nature, ouvrages de voirie et terrains.

L'application de cette procédure est subordonnée au respect des formalités suivantes :

- préalablement à toute délivrance d'attestation, l'établissement de l'État concerné doit fournir au Directeur départemental des finances publiques dont il dépend toutes justifications utiles sur les modalités de détermination du montant de taxe qui sera mentionné sur les attestations ;
- ces justifications doivent être renouvelées périodiquement (en principe annuellement), le montant de TVA à mentionner étant susceptible d'être modifié en fonction des variations ayant affecté les éléments du coût pris en compte.

La même procédure s'applique également aux ventes d'objets fabriqués et aux prestations de façon par les élèves des établissements d'enseignement technique ou par les élèves et personnes

handicapées accueillies dans les établissements médico-pédagogiques, les instituts médico-professionnels et les ateliers protégés, lorsque ces ventes ou prestations ne sont pas soumises à la TVA.

Exemple : ateliers protégés constitués sous forme associative au titre de la vente d'objets fabriqués et des prestations de services fournies par les handicapés dans la mesure où ces opérations constituent le prolongement normal de leur objet social et à la stricte condition que leur gestion soit désintéressée (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10-II-F-1](#)).

B. Contribution audiovisuelle acquittée par les professionnels

90

En application des dispositions combinées des [articles 257-III-3° du CGI](#) et [281 nonies du CGI](#), la TVA est perçue au taux de 2,10% en ce qui concerne la redevance audiovisuelle.

Cela étant, les montants de la redevance audiovisuelle sont fixés toutes taxes comprises (TTC) et incluent une TVA au taux de 2,10%.

Deux situations doivent être distinguées.

1. Généralité des redevables de la TVA

100

Le montant de la TVA déductible est obtenu par application au montant total dû de la redevance audiovisuelle d'un coefficient de 2,056%.

Les personnes qui doivent acquitter la redevance audiovisuelle peuvent procéder à la déduction de la TVA qui s'y rapporte dans les conditions habituelles, et notamment dans la mesure où la dépense correspondante est engagée pour les besoins de leurs opérations soumises à la TVA.

Cela étant, compte tenu des nouvelles modalités de liquidation et de paiement de la redevance audiovisuelle, ce droit à déduction n'est formellement acquis que sous réserve que le montant TTC de la redevance soit porté sur la déclaration de chiffres d'affaires à partir de laquelle ces personnes doivent légalement liquider et acquitter la redevance.

2. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés

110

Dès lors qu'en application des dispositions de l'[article 1605 ter-4° du CGI](#), les locataires sont les redevables légaux de la redevance audiovisuelle, les sommes encaissées à ce titre par les entreprises de location de téléviseurs afin d'être reversées au Trésor public n'ont pas à être comprises dans la base d'imposition à la TVA de ces entreprises.

Toutefois, la non inclusion dans la base d'imposition à la TVA des sommes correspondantes est subordonnée à la condition que les entreprises de location inscrivent ces sommes dans des comptes

de passage et qu'elles soient en mesure d'en justifier la nature et le montant exact auprès de l'administration.

Par ailleurs, afin de permettre aux locataires redevables de la TVA de déduire la TVA afférente à la redevance acquittée, les entreprises de location distinguent le montant du prix des loyers et celui de la redevance audiovisuelle sur les factures adressées à leurs clients assujettis et qu'elles délivrent dans les conditions prévues par la réglementation applicable en matière de facturation (CGI, art. 289).

Pour ce qui concerne la redevance audiovisuelle, cette facture vaut compte rendu à partir duquel le client locataire peut procéder à la déduction de la TVA au taux de 2,10% en multipliant le tarif facturé par l'entreprise de location, réputé TTC, par le coefficient égal à 2,056 %.

En revanche, dès lors qu'elles ne soumettent pas le montant des redevances perçues à la TVA, les sociétés de location ne peuvent pas procéder à la déduction de la TVA afférente à la redevance audiovisuelle au moment de son reversement au Trésor public.

Les professionnels non redevables de la TVA déclarent et acquittent la redevance audiovisuelle auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement en utilisant une [annexe n° 3310-A n° CERFA 10960](#) (ligne 56) à déposer au plus tard le 25 avril de l'année au cours de laquelle la redevance audiovisuelle est due.

Remarque : le dépôt de ce document n'est pas exigé lorsque le professionnel concerné ne dispose pas de poste de télévision ou de dispositif assimilé donnant lieu au paiement de la redevance audiovisuelle.

C. Transports - Bureaux régionaux de fret

120

Les bureaux régionaux de fret ont été créés en vue d'assurer une régulation de marché des transports routiers, notamment en rapprochant les offres et les demandes de fret.

Leur activité est financée par la perception de redevances dites d'appairage sous la forme de ventes de timbres que les transporteurs sont tenus d'apposer sur les documents réglementaires établis à l'occasion de chaque transport.

L'activité des bureaux de fret est passible de la TVA.

Par ailleurs, des difficultés sont apparues dans les situations où une première entreprise titulaire d'un contrat de transport et qualifiée par les textes réglementaires de « commissionnaire de transport » sous-traite la réalisation matérielle du transport à une seconde entreprise à laquelle la réglementation réserve la qualification de « transporteur ».

Il est souligné qu'en règle très générale et malgré sa désignation, le « commissionnaire de transport » n'agit nullement en qualité de mandataire du « transporteur », mais en tant que fournisseur de transport imposable sur la totalité du prix réclamé au client, le transporteur sous-traitant étant lui-même imposable sur le prix que lui verse le « commissionnaire ».

Dans ces situations, la redevance d'appairage est acquittée par le seul « commissionnaire de transport » qui appose le timbre correspondant sur la feuille d'expédition le concernant, tandis que le transporteur sous-traitant supporte une quote-part de cette redevance sous la forme d'une réduction

du prix du transport dû par le « commissionnaire de transport ».

Il en résulte, d'une part, que le « commissionnaire de transport » n'est pas en droit d'exclure de la base d'imposition de la prestation de transport qu'il fournit le montant de la redevance d'appairage versée au bureau régional de fret, mais qu'en contrepartie, il peut opérer, dans les conditions de droit commun, la déduction de la totalité de la TVA afférente à cette redevance facturée par le même bureau.

D'autre part, la base d'imposition à la TVA du « transporteur » est constituée par le prix du transport stipulé avec le « commissionnaire de transport » diminué de la réduction de prix correspondant à la quote-part de la redevance d'appairage qu'il prend en charge.

La facture délivrée par le « transporteur » (en l'espèce le sous-traitant qui effectue matériellement l'opération) au « commissionnaire de transport » (l'entrepreneur principal qui facture au client) doit faire apparaître :

- le prix stipulé avec le « commissionnaire » diminué de la quote-part de redevance d'appairage prise en charge par ce « commissionnaire » ;
- la TVA correspondant à cette base.

D. Charges de copropriété d'un immeuble

130

Les bailleurs ne peuvent pas déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour le compte des locataires et dont les remboursements sont exclus de leur base d'imposition.

Lorsque le bailleur a recours au régime des débours et que les fournisseurs, contractant personnellement avec lui, lui adressent les factures, celui-ci transmet à son locataire le droit à déduction de la TVA sur les charges et réparations locatives par un document qui vaut compte rendu (cf. [II-G-2](#)). Ce compte rendu doit être suffisamment détaillé : nature des dépenses, montant, TVA y afférente.

Lorsque le bailleur est membre d'une copropriété, les factures sont, d'une manière générale, adressées par les fournisseurs au syndic ou au syndicat des copropriétaires. Ceux-ci délivrent à leur tour un relevé de charges au copropriétaire qui, fréquemment, fait apparaître le montant des charges récupérables et la TVA y afférente. Il est rappelé que le copropriétaire qui exerce une activité imposable à la TVA ouvrant droit à déduction peut déduire, dans les conditions de droit commun, la taxe qui figure sur ce relevé de charges et qui se rapporte aux dépenses qui lui incombent en tant que propriétaire ou pour lesquelles il n'a pas choisi d'appliquer le régime des débours. Dans ce dernier cas à l'inverse, le copropriétaire devra délivrer à son locataire un compte rendu faisant apparaître la TVA relative aux charges récupérables afin que le locataire puisse, le cas échéant, exercer son droit à déduction.

140

Précision particulière concernant le calcul du pourcentage de déduction du bailleur.

Lorsque la location est exonérée de TVA ([CGI, art. 261 D](#)), les frais accessoires qui s'y ajoutent sont également exonérés.

Les remboursements de charges et de réparations locatives que le bailleur choisit de soumettre au régime des débours ne sont pas pris en compte pour la détermination du quantum de taxe déductible que le propriétaire peut, le cas échéant, être amené à déterminer en application des dispositions de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#).

E. Avocats et avoués

150

Les décisions juridictionnelles s'accompagnent en général d'une condamnation de la partie perdante aux dépens ([Code de procédure civile, art. 695 et suivants](#)).

Cette condamnation est destinée à indemniser l'autre partie de certaines dépenses qu'elle a supportées.

Les émoluments des avoués ainsi que la rémunération des avocats dans la mesure où elle est réglementée (émoluments de postulation) sont notamment compris dans les dépens.

Les avoués et avocats peuvent demander que la condamnation aux dépens soit assortie du droit de recouvrer directement leur rémunération auprès de la partie condamnée ([Code de procédure civile, art. 699](#)).

160

Le client de l'avocat ou de l'avoué peut déduire, dans les conditions habituelles, et à l'exclusion de toute autre personne, la TVA afférente à la prestation dont il est le bénéficiaire.

Ainsi, sur un plan formel, cette déduction ne peut être exercée que si le client est en possession d'une facture délivrée par l'avocat ou l'avoué. Celui-ci doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu (note de frais) pour les services rendus à un autre assujetti ([CGI, art. 289](#)). Les demandes de provisions doivent également donner lieu à l'établissement d'une note d'honoraires. Le destinataire de ce document est donc toujours le client bénéficiaire des prestations, y compris dans le cas où les avocats ou les avoués procèdent au recouvrement direct de leurs prestations auprès de la partie condamnée aux dépens.

Toutefois, les avocats et avoués remettent parfois aux deux parties un compte détaillé de leurs émoluments représentatifs de dépens. Chacune des parties peut donc recevoir un exemplaire de ce document.

Cette situation peut être source de confusion.

Afin d'éviter une déduction irrégulière par la partie condamnée aux dépens et la mise en œuvre à l'encontre de l'avocat ou de l'avoué des dispositions de l'[article 283-3 et 4 du CGI](#), le compte détaillé doit porter la mention suivante :

« TVA récupérable dans les conditions prévues par l'[article 271 du CGI](#), uniquement par le ou les clients de l'avocat (ou de l'avoué) soussigné ».

F. Droits d'auteur soumis à la retenue de TVA

170

Selon ce dispositif, les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs opèrent sur les droits versés aux auteurs, une retenue de la TVA due par l'auteur (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30-III-B-3](#)).

1. Cas général

180

Les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs peuvent déduire la TVA afférente aux droits d'auteur dans les conditions de droit commun.

Dès lors qu'elles acquittent elles-mêmes la TVA due par l'auteur, elles sont, par dérogation aux dispositions de l'[article 271-II-1 du CGI](#), dispensées de l'obligation de détenir une facture émise par l'auteur et mentionnant la TVA. Bien entendu, cette dispense ne vaut que si l'auteur n'a pas renoncé au dispositif de retenue.

2. Cas particulier des sociétés de perception et de répartition de droits agissant comme intermédiaire et taxables sur leur seule rémunération

190

Les sociétés qui ne sont taxables que sur leur seule rémunération (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20-III](#)) sont néanmoins soumises à l'obligation de retenue puisqu'elles perçoivent les droits pour le compte des auteurs et qu'elles les leur reversent.

Mais elles ne sont pas autorisées à déduire la TVA afférente aux droits perçus pour le compte des auteurs. En effet, compte tenu de leur intervention en qualité de mandataire, ces droits d'auteur ne constituent pas pour ces sociétés des dépenses grevant des éléments du prix de leurs opérations imposables.

Elles doivent établir deux factures :

- l'une, mentionnant le montant brut des droits d'auteur et la taxe correspondante, qu'elles adressent au client de l'auteur pour le compte de ce dernier afin de permettre au client d'exercer son droit à déduction ;
- l'autre, mentionnant la rémunération demandée à l'auteur, et la taxe correspondante, qu'elles adressent à l'auteur.

G. Intermédiaires agissant pour le compte d'autrui

200

Il convient de distinguer les intermédiaires selon qu'ils agissent en leur nom propre ou au nom d'autrui (cf. [BOI-TVA-BASE-10-20-40-20-I § 10 à 70](#)).

1. Intermédiaires agissant en leur nom propre

210

En application des dispositions des [articles 256-V du CGI](#) et [256 bis-III du CGI](#), les intermédiaires agissant en leur nom propre sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien lorsqu'ils s'entremettent dans des livraisons de biens (ils réalisent le cas échéant des livraisons et des acquisitions intracommunautaires de biens) ou avoir personnellement reçu ou fourni les services lorsqu'ils s'entremettent dans des prestations de services.

220

Un intermédiaire à l'achat est réputé acheter un bien ou un service à un tiers et le vendre à son commettant. Il doit donc délivrer une facture à son commettant. Il est admis que le compte-rendu adressé par l'intermédiaire à son commettant tienne lieu de facture de vente dès lors que celui-ci fait clairement apparaître la base de l'opération (c'est-à-dire le montant hors taxe de l'achat effectué par l'intermédiaire auprès du tiers majoré du montant de la commission).

Bien entendu, ce document doit comporter également les autres mentions obligatoires qui doivent figurer sur une facture (cf. [BOI-TVA-DECLA-30-20-20](#)).

230

Un intermédiaire à la vente est réputé acheter un bien ou un service à son commettant (qui est dès lors corrélativement réputé le lui vendre) et le vendre au tiers.

Le commettant doit dès lors, en principe, en application de l'[article 289 du CGI](#), délivrer une facture à l'intermédiaire pour le montant hors commission de la transaction.

Il est admis que le compte-rendu adressé par l'intermédiaire au commettant dispense ce dernier de lui adresser une facture à condition :

- que ce document fasse clairement apparaître le montant de l'opération du commettant (c'est-à-dire le montant hors taxe de la vente effectuée par l'intermédiaire au profit du tiers diminué du montant de la commission) ;
- que l'intermédiaire détienne un mandat écrit de son commettant pour accomplir en ses lieu et place ses obligations de facturation. À défaut de mandat écrit, le compte-rendu ne peut valoir facture du commettant que si ce dernier l'a signé. Dans tous les cas, le commettant reste responsable du respect de ses obligations en matière de facturation.

Le compte-rendu doit comporter également les autres mentions obligatoires qui doivent figurer sur une facture.

Le compte-rendu établi dans ces conditions vaut facture de vente pour le commettant et facture d'achat pour l'intermédiaire. Le commettant et l'intermédiaire doivent chacun conserver un exemplaire de ce document. Ce document permet notamment à l'intermédiaire l'exercice du droit à déduction.

Bien entendu la mention et la déduction par l'intermédiaire de toute TVA afférente à l'opération du commettant est proscrite lorsque ce dernier n'est pas effectivement soumis à la TVA.

Exemple : s'il bénéficie de la franchise en base prévue à l'article [293 B du CGI](#) ou s'il s'agit d'un agriculteur placé sous le régime du remboursement forfaitaire.

2. Intermédiaires agissant au nom d'autrui

240

Les intermédiaires, qui agissent au nom de leur commettant, réalisent une prestation de services d'entremise. Lorsqu'ils contractent personnellement avec le tiers, ils transmettent au commettant le droit à déduction de la TVA par un document unique qui vaut compte-rendu et facture.

3. Règles applicables aux commissionnaires agricoles

250

Il convient de se reporter aux [BOI-TVA-SECT-80-10-20-50-I-C](#), [BOI-TVA-SECT-80-30-20-20-V-B](#), [BOI-TVA-SECT-80-60-10-50-I-C-2](#) et [BOI-TVA-SECT-80-60-20-I-A-4](#).

4. Cas particulier du commissaire-priseur intervenant dans une vente aux enchères publiques

260

Pour ce qui concerne les règles de TVA applicables aux opérations effectuées par un commissaire-priseur au cours d'une vente aux enchères publiques, il convient de se reporter au [BOI-TVA-SECT-90-50](#).

270

Il est néanmoins précisé que le commissaire-priseur agissant en son nom propre est tenu de délivrer à l'acquéreur une facture ou un document en tenant lieu ([CGI, art. 289-I, al. 3](#)). Le commettant du commissaire-priseur, s'il est un assujetti à la TVA, est également tenu, en principe, de délivrer une facture au commissaire-priseur.

a. Facture établie pour l'acquéreur des biens

280

Il s'agit normalement du bordereau d'adjudication des biens.

Lorsque la livraison effectuée par le commissaire-priseur a été soumise à la TVA sur la marge bénéficiaire, ce document doit reprendre de manière distincte :

- le prix d'adjudication du bien ;

- les impôts, droits, prélèvements éventuellement dus à raison de cette livraison, à l'exclusion de la TVA elle-même qui ne peut jamais être mentionnée distinctement ;
- les frais accessoires que le commissaire-priseur peut, en fonction de la réglementation actuelle, demander à l'acquéreur (essentiellement les frais de commission).

La facture devra bien entendu comprendre toutes les mentions obligatoires.

Il est rappelé que lorsque la livraison effectuée par le commissaire-priseur a été soumise à la TVA sur le prix total, le bordereau d'adjudication doit faire apparaître distinctement le montant de la TVA.

b. Facture établie par le commettant du commissaire-priseur

290

En application de l'[article 289 du CGI](#), le commettant, s'il est un assujetti à la TVA, est tenu de délivrer une facture au commissaire-priseur.

Pour ce qui concerne les ventes aux enchères publiques, il est admis que le compte-rendu qui est obligatoirement remis par le commissaire-priseur à son commettant tiennent lieu de facture pour ce dernier.

Le compte-rendu doit faire apparaître distinctement le détail de l'opération, c'est-à-dire le prix d'adjudication du bien diminué du montant de la rémunération que le commettant verse au commissaire-priseur.

Le compte-rendu ainsi établi par le commissaire-priseur devra reprendre les éléments figurant ci-dessus au [II-G-2 § 240](#).

Selon que la vente du commettant au commissaire-priseur est ou non imposable sur le prix total, le compte-rendu devra ou non faire apparaître distinctement le montant de la TVA.